

令和 2 年 7 月 13 日現在

機関番号：34302

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2017～2019

課題番号：17K04052

研究課題名（和文）Full IFRS and IFRS for SMEs in an emerging country (Peru): Issues, Implications, Effects and Proposals

研究課題名（英文）Full IFRS and IFRS for SMEs in an emerging country (Peru): Issues, Implications, Effects and Proposals

研究代表者

TANAKA GUSTAVO (TANAKA, GUSTAVO)

京都外国語大学・国際貢献学部・教授

研究者番号：50647170

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 3,300,000 円

研究成果の概要（和文）：新興国（ペルー）におけるIFRSと中小企業向けのIFRSの実施の影響、問題を検討し、その発展のためにいくつかの提案を行なった。この研究成果はAAA、APIRA、主要な学術会議2019-IASB研究フォーラム（The Journal of International Accounting Research, American Accounting Association AAA）といった国際学会で発表された。さらにカトリック大学の編集基金より2021年に本が出版される予定である。

この研究は特に新興国でIFRSに焦点を当てているステークホルダーにとって有益なものとなるであろう。

研究成果の学術的意義や社会的意義

新興国での実質的な基準の適用によって起きた問題を要約し、実質的なグローバルの会計標準化に貢献した。また、他の新興国でIFRS（国際財務報告基準）を適用することで起きる影響への理解を深められる。まず日本からの観点では、南米における分析経験を通じ、日本で適用されるルールとIFRSの実質的なコンバージェンスの分析に役立つ。ビジネス分野では日本企業がペルーの会計と税の枠組みを理解するために役立ち、在ペルー日本企業の貿易産業の成長を容易にする。さらに研究分野では、日本人研究者の研究が進んでいない地域での研究を促進できる。また、ペルーからの観点では、ペルーの会計と税制、そして金融情勢の改善に貢献できる。

研究成果の概要（英文）：I have examined the effects, issues and implications of the implementation of IFRS and IFRS for SMEs in Peru and also gave some proposals for its development. I have disseminated my research results in top academic conferences (2019 - IASB Research Forum in conjunction with The Journal of International Accounting Research, American Accounting Association (AAA)- Annual Meetings 2018, 2019 and 2020 (forthcoming), 2019 International Accounting Section Midyear Meeting - AAA, 2019 Asia-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) Conference, and conferences in Peru's main cities (Lima -Pontifical Catholic University- and Arequipa -National University San Agustin of Arequipa-). Most importantly, I have included some of the most important findings in a journal and a book which will be published by the Editorial Fund Pontifical Catholic University (tentatively, 2021). In summary, this research will benefit stakeholders who focus on IFRS, especially in emerging countries.

研究分野：Financial Accounting - IFRS

キーワード：Financial Accounting_ IFRS Peru Accounting Education IFRS for SMEs Emerging country Latin America

1．研究開始当初の背景

1994年から1998年にペルーのASB（Accounting Standards Board）によりIFRS（国際財務報告基準）が適用され、2008年に新しく標準化された勘定科目表が適用されて以来、ペルーでは多くの問題が発生していた。いくつかの問題は、ペルーにおけるビジネス環境の特徴に、その他は税法とIFRSの相違に関係していた。まず、ビジネス環境に関して、この研究において分析される重要な問題の一つとしてEmployee Profit Sharing（1970年代に行われた利益に応じて労働者が企業から株を受け取る制度）が挙げられる。数十年の間、この問題があるが、IFRSではその点について考慮されていない。さらに、IFRSが適用されたことで、ペルーの専門家や会計教育にも影響があったと考えられた。

さて、この研究で調査されるテーマに関する文献はほとんどなかった。関連する論文Diaz（2010）、Tanaka（2014、2015）の中で言及されており、他には「ペルーROSCの会計と監査」（世界銀行、2004年）のような書誌が挙げられた。Diaz（2010）は、現在の会計の枠組みを要約し、IFRSを採用した企業におけるコンプライアンスを調査した。ただし、これは、ペルーで中小企業向けIFRSが完全に採用され、会計環境における重要な変化が起こる前に発行されている。Tanaka（2014）では、中小企業へのIFRSの適用状況の分析が行われ、翌年のTanaka（2015）では完全なIFRSへのコンプライアンスの分析が行われた。後者の研究により、ペルーにおける規定された会計の枠組みには多くの基準が存在することが判明した。（表1を参照）

表1 ペルーにおける会計枠組み基準

Type of company	Institution that sets/makes official the standards	Accounting standards
Financial company	SBS	SBS own accounting standards
Non-financial listed company	IASB	IFRS
Private company	CNC	IFRS approved by the CNC
SME	CNC	IFRS for SMEs

但し、Tanaka（2014、2015）における両調査では主に基準（完全なIFRSまたは中小企業向けIFRS）へのコンプライアンスに焦点が当てられ、それらのいずれにおいても、IFRS（完全または中小企業向け）導入の影響が他の関連問題（税システム、会計教育システムなど）に及んでいることについて調査されていなかった。

そこで、このJSPSの研究において、完全なIFRS実施によって生じるいくつかの問題を分析することにした。例えば、IAS 1、IAS 2、IAS 16、IAS 17、IAS 18、IAS 21、IAS 27、IAS 28、IAS 29、IAS 36、IAS 41などの適用に関する問題について査定した。一方、ペルーでは現在税務機関（SUNAT、米国のIRSに相当）は、税問題について企業の規模によっていくつかの会計コンセプトを使用していたため、税法とIFRSのコンバージェンスについても考察した。

2．研究の目的

この研究の目的は、新興国（ペルー）におけるIFRS適用の影響や効果、そして意義を分析し、一国（ペルー）とグローバルの観点をもって状況改善のためのいくつかの提案をすることを目指すものである。研究は以下の4つのパートで構成している。

- (1) 完全なIFRSへのコンプライアンスとそれによって生じた現在の問題
- (2) IFRS導入によるペルーでの影響と意義

(3) 中小企業の IFRS へのコンプライアンス、及び生じた現在の問題と提案

(4) この研究結果の普及

3. 研究の方法

一次データは、アンケートとインタビューを通じて収集した。この調査の目標の1つは、IFRS への完全な準拠によって起きた例外となる可能性があるいくつかの事例を見つけることである。そのためにまず企業がどの程度 IFRS に準拠しているのかを判断し、いくつかの問題の原因となるトピック/領域が何であるかを理解するために、企業に対してアンケートを行った。さらに、IFRS に関する教育に対して教員と学生がどう認識しているのかを把握するために、彼らにアンケートを実施した。また、会計および税制の現状をより包括的に把握するために、表2にある重要なステークホルダーにインタビューを行った。

表2 インタビューを行なった重要なステークホルダー

Regulators and other institutions		
#	Institution	Position
1	Accounting Standards Council / General Direction of Public Accounting	President / General Director
2	Superintendency of Securities Markets	Supervisor
3	SUNAT (Peru's Tax Agency)	Manager - Division of Virtual Formation
4	Lima's Professional Accounting Associations (CCPL)	Dean
Auditing Firms		
#	Institution	Position
5	EY	Leader Partner
6	PWC	Partner
7	Deloitte	Partner
	Deloitte	Partner
8	BDO	Partner
9	KPMG	Director, Accounting Advisory Services
10	Espinoza & Associates	Partner
11	Monzon, Valdivia, Falconi & Associates	Partner
Universities		
#	Institution	Position
12	Pontifical Catholic University of Peru - School of Accounting Sciences	Dean
13	Pontifical Catholic University of Peru - Department of Managerial Sciences	Head
14	National University of San Marcos	Dean
15	University of the Pacific	Professors
16	National University of Callao	Dean
17	University Ricardo Palma	Dean
Other Relevant Stakeholders		
#	Institution	Position
18	Rubio, Leguia & Normand (Top law firm)	Partner
19	Latinoamericana de Gerencia (Top accounting firm)	Partner - Director

また、会計教育における IFRS 適用の影響の分析のために、表3に示されたステークホルダーにインタビューを行った。

表3 インタビューを行なった会計教育に関わるステークホルダー

1	Pontifical Catholic University of Peru - Department of Managerial Sciences	Head of the Department
2	Pontifical Catholic University of Peru - School of Accounting Sciences	Dean
3	University of Pacific	Main professor in the Academic Department of Accounting
4	University of Pacific	Main professor in the Academic Department of Accounting
5	National University of San Marcos	Dean
6	National University of Callao	Dean School of Accountancy
7	National University of Callao	Director Postgraduate Studies
8	National University San Agustin of Arequipa	Director of the Professional School of Finance
9	University Ricardo Palma - School of Economics and Business	Director of the School of Accounting and Finance

4．研究成果

この研究で最も重要な研究成果には次のようなものがある。

IFRS の適切な実施によって会計士が行う「専門的判断 (Professional Judgement)」能力の向上が求められるにも関わらず、それを的確に行うためのトレーニング不足が多く会計士にとって主な問題である。その原因の一つとして挙げられるのは、多くの会計学部で、会計は標準化された勘定体系を使用した機械的なツールをもって教えられていることである。また、もう1つの重要な問題は、「Materiality」(重要性)の概念の適用である。

一般に、公正価値に関連する基準は多くの会計士にとって困難なものである。

企業が理解しにくい、外部監査の対象または対象外の特定の基準には、金融商品基準、公正価値測定、投資不動産、農業 IAS 21、IFRS15、IFRIC 12、IFRS 39 がある。特定の業界の場合には IFRS 9、IFRS 17、IAS 41 が適用される。

ペルーの会計士の現状と、高度な「専門的判断 (Professional Judgement)」を要求する IFRS の難しさを考慮すると、ペルーの大多数の企業において IFRS 導入への移行を促進するための1つの実用的な方法として PCGE (IFRS を考慮した新しい Standards of Chart of Accounts) が会計士へより広く普及されることが推奨される。

上場企業は当初 IFRS 適用に多くの困難を経験したものの、IFRS について前向きな認識を持つ傾向があると結論付けた。さらに、BIG4 である Deloitte, EY, KPMG, PWC (ペルーの場合、BDO が大きな市場シェアを持つため、BIG5 という方が正確である) は、独立したコンサルタントとともに、ペルーでの IFRS 適用において非常に重要な役割を果たし、多くの企業の特にスタッフのトレーニングにおいて貢献した。企業の多くの主な問題は、IFRS に各々の状況において十分な仕様がなにも関わらず、専門家の厳しい判断が要求されることであった。

民間企業に関しては、IFRS を適用するために必要な技術的スキルを持つ会計士が少ないことから供給不足であり、また個人企業、合名会社、そしてほとんどの株式会社のオーナー、パートナーシップの所有者/株主は金融および経済取引をより正確に報告し、財務諸表に基づいて意思決定を行うことよりも、法的に納税額を最小限に抑えられることを重視するという点で IFRS のスキルを持つ会計士の需要も少ない。つまり、IFRS 適用のための供給も需要も不足しているため、IFRS コンプライアンスレベルは低くなっている。

IFRS 適用後の会計の質に関して、一次データ分析により、公的に IFRS を適用したことがペルーの会計の質の改善に役立ったということが判明した。これは、IFRS の採用により、以前は明確に定義されていなかった会計基準が明確化および標準化されたからである。一方、二次データの分析により 2011 年上場企業に IFRS 適用が義務化されたが、それ以前から完全に、あるいは一部 IFRS を適用していた企業もあり、収益管理または価値の関連性に大きな影響を与えなかったことが示された。

また、IFRS 適用は、ペルーにおける会計データの品質、そして結果として、コーポレートガバナンスの質の向上に役立っていることも明確になった。なぜなら、IFRS の採用以前は、ペルーで適用される会計基準が十分に定義されていなかったからである。

IAS 41 に関して、企業 (特に農業企業) が伝統的に財務諸表の作成に取得原価主義を適用している国では IFRS に準拠すべきであるという主張を裏付ける証拠が見つかった。このモデルは他の林業企業も利用することで、会社と国の両方に大きな利益をもたらすことになる。

しかし、上場していないペルーの大多数を占める正式な会社の約 99% は、主に納税ルールを使用しながらも、“中小企業版 IFRS (IFRS for SMEs)” を使用しない。これらの会社は納税ル

ールにある取得原価主義に従うからである。そのうえ、残念ながら、食品などの路上販売などといった正式でない会社の数は非常に多く、それ以外の会社の数のほぼ 2.8 倍であることから結果的に中小企業版 IFRS に準拠するペルー企業の総数は非常に少なくなっている。

最後に、会計教育に関する調査により、IFRS はペルーの会計教育にプラスの影響を及ぼしたが、解決されるべき多くの問題があると結論づけられた。ペルーでは会計士の国家試験がなく、大学の会計学部で学ぶことにより、会計士資格を得ることができ、協会に登録することで会計士として認められる。会計士の能力向上のためにも国レベルの会計試験（CPA 試験と同様）の実施の必要性や、国際会計教育基準委員会（IAESB）の国際教育基準に準拠した会計学部カリキュラムへの調和など、いくつかの提案を行った。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計2件（うち査読付論文 0件／うち国際共著 2件／うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 Toledo, E. and Tanaka, G	4. 巻 Vol.4(2)
2. 論文標題 The effect of IFRS on Corporate Governance in Peruvian Corporations	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 Review of Global Management	6. 最初と最後の頁 25-48
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 該当する

1. 著者名 Gustavo Tanaka	4. 巻 -
2. 論文標題 IFRS Effect on earnings management in Peruvian corporations	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 Ciencia contable: vision y perspectiva (ACCOUNTING SCIENCE: VISION AND PERSPECTIVE)	6. 最初と最後の頁 217-228
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 該当する

〔学会発表〕 計8件（うち招待講演 0件／うち国際学会 8件）

1. 発表者名 Gustavo Tanaka
2. 発表標題 Implementation of IAS 41 (Agriculture): The Case of a Peruvian SME
3. 学会等名 2020 American Accounting Association - Annual Meeting - Concurrent Session, August 12th, Atlanta,GA(USA)（国際学会）
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 Gustavo Tanaka
2. 発表標題 The Effect of Mandatory IFRS Implementation on Accounting Education in Peru
3. 学会等名 2020 American Accounting Association - Annual Meeting - Concurrent Session, August 11th, Atlanta,GA(USA)（国際学会）
4. 発表年 2020年

1 . 発表者名 Gustavo Tanaka
2 . 発表標題 Mandatory IFRS and Corporate Governance in Peruvian Corporations
3 . 学会等名 IASB Research Forum in conjunction with JIAR (The Journal of International Accounting Research), October 29th, Short Hills, NJ, (USA) (国際学会)
4 . 発表年 2019年

1 . 発表者名 Gustavo Tanaka
2 . 発表標題 Mandatory IFRS and Corporate Governance in Peruvian Corporations
3 . 学会等名 2019 American Accounting Association - Annual Meeting - Concurrent Session, August 14th, San Francisco, CA(USA) (国際学会)
4 . 発表年 2019年

1 . 発表者名 Gustavo Tanaka
2 . 発表標題 Analysis of the Implementation of IFRS in Peru through the Surveys of Three Key Stakeholders (Joint paper with Alfredo Rodriguez Neira and Augusto Lam)
3 . 学会等名 2019 American Accounting Association - Annual Meeting - Concurrent Session, August 14th, San Francisco, CA(USA) (国際学会)
4 . 発表年 2019年

1 . 発表者名 Gustavo Tanaka
2 . 発表標題 Mandatory IFRS in Peru: Analysis of its Implementation through the Surveys of Three Key Stakeholders
3 . 学会等名 2019 Asia-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) Conference, July 2nd, Auckland(NZ) (国際学会)
4 . 発表年 2019年

1．発表者名 Gustavo Tanaka
2．発表標題 Effect of Mandatory IFRS Implementation in Peru and Analysis of the Accounting Education System
3．学会等名 2019 Asia-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) Conference, July 1st, Auckland(NZ) (国際学会)
4．発表年 2019年

1．発表者名 Gustavo Tanaka
2．発表標題 IFRS Implementation in Peru: Situation, Issues and Proposals Based on Interviews to Main Stakeholders(Joint paper with Alfredo Rodriguez Neira and August Lam)
3．学会等名 2018 American Accounting Association - Annual Meeting Conference on Teaching and Learning in Accounting - Concurrent Session, August 7th, Washington D.C.(USA) (国際学会)
4．発表年 2018年

〔図書〕 計1件

1．著者名 Tanaka, G. and Alvarez de Cornejo, Milagro	4．発行年 2021年
2．出版社 the Editorial Fund Pontifical Catholic University	5．総ページ数 -
3．書名 Accounting for Peruvian Companies: A Financial, Tax and Labor Approach	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6．研究組織	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
--------	---------------------------	-----------------------	----